

Einführung des § 2b Umsatzsteuergesetz – Umsatzsteuerliche Konsequenzen für die Landeshauptstadt Erfurt

Allgemeines

Mit dem Wegfall des § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) und der Einführung des § 2b UStG durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2015 vom 02.11.2015, veröffentlicht am 05.11.2015, wird die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand neu geregelt.

Bisherige Regelung

Bisher wurden juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) lediglich im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) und im Rahmen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe als Unternehmer behandelt, vgl. § 2 Abs. 3 UStG. Eine nichtunternehmerische Tätigkeit lag im Rahmen der Hoheitsbetriebe und der vermögensverwaltenden Betätigung.

Der Begriff des BgA's wird aus dem Körperschaftsteuergesetz (§ 4) abgeleitet und findet sowohl für die ertragsteuerliche als auch für die umsatzsteuerliche Betrachtung Anwendung.

Beispiele BgA:

- Museen
- Wochenmärkte/Volksfeste
- Theater
- Bestattungsinstitut
- Krematorium
- Parkhäuser
- Zoo

Beispiele hoheitliche Betätigung:

- Brandschutz
- Abwasserbeseitigung
- Friedhofsverwaltung
- Einwohnermeldewesen
- Ordnungsamt

Eine vermögensverwaltende Betätigung liegt vor, wenn Vermögen genutzt wird, beispielsweise bei der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz, dem An- und Verkauf von Wertpapieren oder dem Besitz und der Verwaltung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.

Neuregelung

Mit der Einführung des § 2b UStG soll vor allem auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) reagiert werden, der seit einigen Jahren die nationale Rechtsgrundlage (§ 2 Abs. 3 UStG) europarechtskonform auslegt.

Wettbewerbsverzerrungen durch Nichtbesteuerung der jPdÖR's sollen damit zukünftig vermieden werden.

Grundsätzlich gelten gemäß § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG jPdÖR's nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Dies gilt nicht, sofern die Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, vgl. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG.

Größere Wettbewerbsverzerrung liegt gem. § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht vor, wenn die jPdÖR's im Kalenderjahr Umsätze aus gleichartiger Tätigkeit von nicht mehr als 17.500 € erzielt. Des Weiteren liegt keine größere Wettbewerbsverzerrung vor, wenn vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen auf Grund einer Steuerbefreiung nicht mit Umsatzsteuer belastet werden. Ausgenommen sind Leistungen, die zwar grundsätzlich steuerfrei sind, aber die Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG besteht (z.B. Grundstücksvermietung).

Sofern eine Leistung an eine andere jPdÖR's ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPdÖR's erbracht werden dürfen oder die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird, vgl. § 2b Abs. 3 UStG.

Dies hat zur Folge, dass sämtliche Tätigkeiten der jPdÖR's, die auf einer privatrechtlichen Grundlage basieren, zur Unternehmereigenschaft führen und wie jeder andere Unternehmer auch, dem Umsatzsteuergesetz unterliegen.

Ein Anwendungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zu § 2b UStG zur Klarstellung von Zweifelsfragen wurde bereits angekündigt. Dieses wird jedoch nicht vor Ende des Jahres 2016 bzw. zu Beginn des Jahres 2017 zu erwarten sein.

Übergangsregelung

Die Regelungen des neu eingeführten § 2b UStG sind auf Umsätze anzuwenden, die **nach dem 31.12.2016** ausgeführt werden, vgl. § 27 Abs. 22 UStG.

Zusätzlich wurde eine **gesetzliche Übergangsfrist** eingeführt, bei der die jPdÖR's gegenüber dem zuständigen Finanzamt die **Erklärung abgeben kann, dass für alle Umsätze, die zwischen dem 01.01.2017 (frühestens) und dem 31.12.2020 (spätestens) ausgeführt werden, die Regelungen des § 2 Abs. 3 UStG (der am 31.12.2015 geltenden Fassung) angewendet werden.**

Bedeutung für die Landeshauptstadt Erfurt

Die Stadt Erfurt unterhält derzeit 21 BgA's, die als Regiebetriebe qualifiziert sind sowie den Eigenbetrieb Theater, den Eigenbetrieb Thüringer Zoopark und fünf BgA's im Eigenbetrieb Erfurter Sportbetrieb. Diese Betriebe sind momentan sowohl ertragsteuerlich (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) als auch umsatzsteuerlich beim Finanzamt Erfurt erfasst.

Für die oben genannten Betriebe sind monatliche, zusammengefasste Umsatzsteuer-Voranmeldungen (einschließlich der Sachverhalte mit Auslandsbezug außerhalb der BgA's, für die die Stadt Erfurt die Steuer schuldet) und jährlich die Umsatzsteuer-Jahreserklärung beim Finanzamt einzureichen.

Des Weiteren sind für jeden Betrieb, soweit ertragsteuerlich keine Zusammenfassung nach den Zusammenfassungsgrundsätzen möglich ist, jährliche Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen sowie Erklärungen zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos abzugeben.

Der Begriff des Betriebes gewerblicher Art wird zukünftig nur noch für die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer eine Rolle spielen. Die entsprechenden Steuererklärungen sind weiterhin jährlich einzureichen und auch die Gründung neuer BgA's für die ertragsteuerliche Erfassung ist möglich bzw. sogar erforderlich. Die Steuererklärungspflichten für die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer bestehen weiterhin.

Was ist auf Grund der Einführung des § 2b UStG in der Landeshauptstadt Erfurt zu tun?

Vorgehensweise

1.) Bestandsaufnahme

Zunächst muss die „Ist-Situation“ in Bezug auf die durch die Stadt ausgeführten Tätigkeiten erfasst werden. Betroffen hiervon sind auch die Eigenbetriebe.

Dazu müssen sukzessive, möglichst ämterweise, aktuelle Verträge abgefordert werden, Zuarbeiten der Fachämter über sämtliche Einnahmetatbestände erfolgen, Preis- und Gebührenordnungen in Augenschein genommen werden, usw.

Im Hinblick auf einen ggf. möglichen Vorsteuerabzug ist ebenfalls die ausgabeseitige Situation der Stadtverwaltung und der Eigenbetriebe zu betrachten. Vorsteuern können jedoch nur gezogen werden, wenn die Eingangsumsätze entsprechenden steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zugeordnet werden können.

2.) Auswertung der Bestandsaufnahme/ Prüfung

Nach der erfolgten Bestandsaufnahme sind alle Tätigkeiten der Stadt und der Eigenbetriebe auf ihre umsatzsteuerliche Beurteilung hin, zu überprüfen. Ebenfalls hiervon betroffen sind Tauschgeschäfte und tauschähnliche Umsätze. Um zukünftig den Vorsteuerabzug zu gewährleisten, ist zu prüfen, welche Ausgabepositionen steuerpflichtigen Umsätzen direkt zugeordnet werden können und welche Aufwendungen ggf. prozentual zuordenbar sind. Ein entsprechender Aufteilungsmaßstab muss gefunden und dokumentiert werden.

Die Entscheidung über die umsatzsteuerliche Relevanz wird nicht immer ohne weiteres zu treffen sein können. Daher wird vermehrter Abstimmungsbedarf mit dem Finanzamt nötig sein.

Zur unterstützenden Beurteilung umsatzsteuerlicher Einzelfälle bleibt das angekündigte Anwendungs-Schreiben des BMF abzuwarten (ggf. Ende 2016/ Anfang 2017).

3.) Öffnungsklausel in langfristige Verträge integrieren

In zukünftig abzuschließende langfristige Verträge, die über den 31.12.2020 hinaus laufen, muss eine Öffnungsklausel zur umsatzsteuerlichen Beurteilung eingearbeitet werden.

Hintergrund ist, dass bei einem Sachverhalt, der derzeit umsatzsteuerlich nicht relevant ist, aber ab 01.01.2021 als steuerpflichtig zu beurteilen wäre, die Umsatzsteuer aus dem vertraglich vereinbarten Entgelt herauszurechnen und an das Finanzamt abzuführen wäre. Dies würde zu einer definitiven Belastung des städtischen Haushalts führen.

Die Formulierung könnte wie folgt lauten: „Soweit die Leistung als steuerpflichtiger Vorgang im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu behandeln ist, versteht sich das Entgelt als Netto-Betrag.“

Probleme könnten sich bzgl. der Änderungsmöglichkeiten vorhandener, langfristiger Verträge (die über den 31.12.2020 hinaus laufen) ergeben. Eine einseitige Vertragsänderung ist generell nicht möglich, da eine Änderung im gegenseitigen Einverständnis erfolgen muss. Sofern der Vertragspartner einer Anpassung des Entgelts (Entgelt zzgl. Umsatzsteuer) nicht zustimmt, erfolgt eine definitive Belastung des städtischen Haushalts, da der Leistungserbringer Schuldner der Umsatzsteuer ist.

4.) Gestaltung vorhandener Verträge, Preis- und Gebührenordnungen

Für die Tätigkeiten der Stadt und der Eigenbetriebe, die nach der neuen gesetzlichen Regelung umsatzsteuerlich relevant werden, müssen die Verträge entsprechend gestaltet werden. Ebenso müssen die entsprechenden Passagen über die Umsatzsteuerpflicht (ggf. auch Steuerbefreiung) für die einzelnen Tätigkeiten in die Preis- und Gebührenordnungen eingearbeitet werden. Einzelne Vorgänge könnten ggf. ausschuss- und/ oder stadtratspflichtig sein.

Sämtliche, damit im Zusammenhang stehenden Vordrucke aus der Vorlagenverwaltung müssen angepasst werden, z.B. Rechnungsvorlagen, Vertragsvordrucke, usw.

5.) Dokumentation/ organisatorische Abwicklung

Die umsatzsteuerlich relevanten Vorgänge müssen erfasst, dokumentiert und verwaltet werden, z.B. in einer Datenbank. Ein zugehöriges Umsatzsteuer-Controlling zur Überwachung muss geschaffen werden.

Es sind zukünftig durch alle Fachämter (bei hohem Aufkommen umsatzsteuerpflichtiger Vorgänge ggf. sogar abteilungsweise) monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen (USt-VA) zu erstellen und bei der Stadtkämmerei einzureichen. Die Zusammenfassung der einzelnen USt-Voranmeldungen wird durch die Stadtkämmerei vorgenommen und anschließend eine einheitliche USt-VA für die gesamte Stadt an das Finanzamt übermittelt.

Für die Erstellung der monatlichen USt-VA ist es erforderlich, dass die beauftragten Mitarbeiter in den Fachämtern steuerlich relevante Vorgänge erkennen.

Um die betreffenden Mitarbeiter und Führungskräfte an die neuen umsatzsteuerlichen Regelungen heranzuführen, ist es notwendig, einen externen Steuerberater zur Durchführung einer entsprechenden Schulung zu beauftragen.

Die Umsetzung der gesetzlichen Neuregelung durch Wegfall des § 2 Abs. 3 UStG und Einführung des § 2b UStG liegt federführend bei der Stadtkämmerei, Abteilung FC/ HH.

Option zur Übergangsregelung

Die neue Rechtslage der § 2b-Novelle soll zum 01.01.2017 in Kraft treten. Für Umsätze, die bis zum 31.12.2020 ausgeführt werden, kann übergangsweise zur weiteren Anwendung der bisherigen Rechtslage (§ 2 Abs. 3 UStG) optiert werden.

Die Option ist für die gesamte jPdÖR's, also für die Kernverwaltung und die Eigenbetriebe, einmalig und einheitlich bis zum 31.12.2016 auszuüben. Dazu wird eine schriftliche Erklärung bei dem zuständigen Finanzamt eingereicht.

Die Option kann einmalig für nachfolgende Kalenderjahre widerrufen werden.

Die entsprechende Optionserklärung wird durch die Stadtkämmerei ggü. dem Finanzamt Erfurt abgegeben (gemäß Beschlusspunkt 02).

Umsatzsteuergesetz (HaufeIndex: 847581)

§ 2 Unternehmer, Unternehmen (HaufeIndex: 45535)

(1) ¹Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. ²Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. ³Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind;
2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). ²Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. ³Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. ⁴Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

(3)^[1] ¹Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. ²Auch wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht gegeben sind, gelten als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne dieses Gesetzes

1. (weggefallen)
2. die Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;
3. die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;
4. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
5. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden.

Umsatzsteuergesetz (HaufeIndex: 847581)

§ 2b Juristische Personen des öffentlichen Rechts (HaufeIndex: 8677086)

(1) ¹Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. ²Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

(2) Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn

1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17 500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder
2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

(3) Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn

1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder
2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird.
²Dies ist regelmäßig der Fall, wenn
 - a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
 - b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
 - c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
 - d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

(4) Auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:

1. die Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;
2. die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;
3. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
4. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;
5. Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.